

Geschäftsverzeichnisnr. 5752
Entscheid Nr. 38/2014 vom 27. Februar 2014

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, gestellt vom Gericht erster Instanz Brügge.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem emeritierten Präsidenten M. Bossuyt gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, dem Präsidenten J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût und T. Giet, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 26. Mai 2010 in Sachen des belgischen Staates gegen Danny Van Den Broucke und Isabel Desoete, dessen Ausfertigung am 25. November 2013 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Brügge folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 2009) gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, dem Grundsatz des Rechts auf eine geordnete Rechtspflege im Sinne des Artikels 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention und der Artikel 13, 144, 146 und 159 der Verfassung, sowie dem Schutz des Eigentumsrechts im Sinne von Artikel 16 der Verfassung und Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern die in Artikel 3 erwähnten Übergangsbestimmungen

- die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen beeinträchtigen, die davon ausgehen konnten, dass die Festlegung getrennter Ersatzsteuern infolge des Entscheids des Verfassungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009 nicht mehr möglich war, wenigstens insofern diese Möglichkeit nicht benutzt wurde ‘ während ’ des Verfahrens, in dem der Richter die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt, ohne dass der Gesetzgeber im vorliegenden Fall außergewöhnliche Umstände zur Rechtfertigung der Rückwirkung des Gesetzes anführen kann,

- das Recht auf eine geordnete Rechtspflege sowie das Eigentumsrecht beeinträchtigen, indem sie den Rechtsunterworfenen, die zum Zeitpunkt der Ausfertigung des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 ein Verfahren gegen den Staat eingeleitet hatten, über das noch nicht durch eine formell rechtskräftige Entscheidung befunden worden war, eine Rechtsprechungsgarantie versagen, da die vorerwähnten Übergangsbestimmungen dazu führen, dass der Ausgang der eingeleiteten Verfahren zugunsten des Staates beeinflusst wird oder dass das Rechtsprechungsorgan daran gehindert wird, über die diskriminierende Beschaffenheit der Ersatzsteuer zu befinden, ohne dass im vorliegenden Fall außergewöhnliche Umstände zur Rechtfertigung der Rückwirkung dieses Gesetzes angeführt werden können,

- einen nicht vernünftig gerechtfertigten Behandlungsunterschied einführen zwischen dem Steuerpflichtigen, bei dem das erste Urteil bereits seit sechs Monaten formell rechtskräftig ist, einerseits und dem Steuerpflichtigen, bei dem das erste Urteil noch nicht seit sechs Monaten formell rechtskräftig ist, andererseits, wobei für beide ein separater Antrag auf Festlegung einer Ersatzsteuer hinterlegt wurde, während der Verfassungsgerichtshof bereits deutlich erkannt hat, dass jede Ersatzsteuer, die nach dem Urteil dem Richter vorgelegt wird, ohnehin diskriminierend ist, ungeachtet dessen, ob dies innerhalb oder außerhalb der Frist von sechs Monaten geschieht? ».

Am 11. Dezember 2013 haben die referierenden Richter T. Merckx-Van Goey und F. Daoût in Anwendung von Artikel 72 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof den Gerichtshof davon in Kenntnis gesetzt, dass sie dazu veranlasst werden könnten, vorzuschlagen, einen Entscheid in unverzüglicher Beantwortung zu verkünden.

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfrage betrifft die Übergangsbestimmung von Artikel 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen (nachstehend: Gesetz vom 22. Dezember 2009), die wie folgt lautet:

« In Abweichung von Artikel 2 und für Veranlagungen, die der Richter vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat, sind Ersatzsteuern, die nach Schließung der Verhandlung durch einen Antrag vorgelegt werden, der dem Steuerschuldner zugestellt wird gemäß Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, so wie er vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des vorliegenden Gesetzes bestand, oder Artikel 261 des Einkommensteuergesetzbuches 1964, dem Richter gültig zur Beurteilung vorgelegt unter der Bedingung, dass die Verfahren innerhalb sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung eingeleitet wurden. Diese Bestimmung ist unverzüglich anwendbar ».

B.2. Artikel 356 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), ersetzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009, bestimmt:

« Wird gegen einen Beschluss des Steuereinschreibers oder des von ihm beauftragten Beamten vor Gericht Beschwerde eingereicht und erklärt der Richter die Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig, bleibt die Sache während sechs Monaten ab der gerichtlichen Entscheidung in der Heberolle eingetragen. Während dieser sechsmonatigen Frist, die die Einspruchs-, Berufungs- und Kassationsfristen aussetzt, kann die Verwaltung dem Richter zu Lasten desselben Steuerschuldners und aufgrund aller oder eines Teils derselben Veranlagungsbestandteile wie die der ursprünglichen Steuer anhand eines Schriftsatzes eine Ersatzsteuer zur Beurteilung vorlegen.

[...] ».

B.3. Der Gesetzgeber hat somit eine sechsmonatige Frist eingeführt, innerhalb deren die Steuerverwaltung eine Ersatzsteuer vorlegen kann, nachdem eine gerichtliche Entscheidung zur Ungültigkeitserklärung einer Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung ergangen ist.

Somit ist der Gesetzgeber dem Entscheid des Gerichtshofes Nr. 158/2009 vom 20. Oktober 2009 entgegengekommen, in dem dieser erkannt hat, dass das Fehlen jeglicher Frist in dem vorher geltenden Artikel 356 des EStGB 1992 für die Steuerverwaltung zur Vorlage einer Ersatzsteuer nach einer Ungültigkeitserklärung der angefochtenen Veranlagung durch den Richter dem Rechtssicherheitsgrundsatz Abbruch tat, während Artikel 355 dieses Gesetzbuches es der Steuerverwaltung erlaubt, eine neue Steuer festzulegen innerhalb dreier Monate ab dem

Datum, an dem gegen den Beschluss des Steuereinsichters oder des von ihm beauftragten Beamten zur Ungültigkeitserklärung einer Veranlagung keine Beschwerde vor Gericht mehr eingereicht werden kann.

Kraft Artikel 3 Absatz 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 ist der neue Artikel 356 des EStGB 1992 ungeachtet des Steuerjahres unverzüglich anwendbar.

Die fragliche Bestimmung beinhaltet eine Übergangsregelung für die Veranlagungen, die der Richter vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 aus einem anderen Grund als der Verjährung ganz oder teilweise für ungültig erklärt hat.

B.4. In Bezug auf den ersten Teil der Vorabentscheidungsfrage ist zu bemerken, dass der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 81/2011 vom 18. Mai 2011 anlässlich einer Klage auf Nichtigerklärung der in der vorliegenden Rechtssache in Frage gestellten Bestimmung bereits Folgendes entschieden hat:

« B.4.3. Eine steuerrechtliche Vorschrift kann nur dann als rückwirkend eingestuft werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

Vor der Abänderung von Artikel 356 des EStGB 1992 durch das Gesetz vom 22. Dezember 2009 konnte einem Steuerpflichtigen ohne irgendeine Frist eine Ersatzsteuer auferlegt werden, so dass diese Bestimmung keinen endgültigen Zustand der Befreiung von der geschuldeten Steuer hat entstehen lassen. Wenn der Gesetzgeber anschließend zum Zwecke der Rechtssicherheit eine zwingende Frist von sechs Monaten vorsieht, kann die Anwendung dieser Frist auf die Steuerpflichtigen, deren Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung durch den Richter ganz oder teilweise für ungültig erklärt wurde, nicht als rückwirkende Anwendung angesehen werden.

Durch die Einführung einer zwingenden Frist hat der Gesetzgeber daher nicht auf diskriminierende Weise den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt. Die Steuerpflichtigen, die gehofft hatten, dass ihnen nach dem Urteil Nr. 158/2009 keine Ersatzsteuer mehr auferlegt werden könnte, konnten nämlich vernünftigerweise erwarten, dass der Gesetzgeber Maßnahmen ergreifen würde, um zu vermeiden, dass bestimmte Steuerpflichtige einen Steuervorteil genießen würden, der anderen Steuerpflichtigen verwehrt bleiben würde. Die Festlegung einer Veranlagung in den Fällen, in denen die Steuer aufgrund des Gesetzes geschuldet wird, stellt eine Verpflichtung für die Verwaltung dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet wird.

Der Umstand, dass die gerichtliche Entscheidung, mit der die ursprüngliche Veranlagung für ungültig erklärt wurde, rechtskräftig geworden ist, beeinträchtigt diese Feststellung nicht. Der Steuerpflichtige wusste von Anfang an, dass eine Ersatzsteuer erhoben werden konnte. Die Ungültigerklärung einer Veranlagung aus einem anderen Grund als der Verjährung lässt daher nicht das unantastbare Recht entstehen, nicht erneut eine Veranlagung auferlegt zu bekommen, sofern die Steuerverwaltung dabei die festgestellte Ungesetzlichkeit behebt ».

B.5. In Bezug auf den dritten Teil der Vorabentscheidungsfrage ist festzuhalten, dass der Gerichtshof in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 81/2011 bereits Folgendes entschieden hat:

« B.4.4. [Der] Behandlungsunterschied, der sich aus der in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Frist von ‘ sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung ’ ergeben würde [, ...] besteht darin, dass für eine Kategorie von Steuerpflichtigen die Frist von sechs Monaten ab der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidung bereits verstrichen war zu dem Zeitpunkt, als das Gesetz vom 22. Dezember 2009 in Kraft getreten ist, während dies für die andere Kategorie von Steuerpflichtigen nicht der Fall ist. Die letztgenannte Kategorie kann im Gegensatz zur erstgenannten noch Gegenstand einer Ersatzsteuer sein, die die Verwaltung dem Urteil des Richters unterbreitet.

Durch die Einführung der fraglichen Frist hat der Gesetzgeber ein faires Gleichgewicht zwischen dem Interesse daran, dass jede rechtswidrige Steuerveranlagung berichtigt werden kann, und dem Bemühen, die Steuerpflichtigen nicht auf unbestimmte Zeit im Ungewissen über diese Veranlagung zu lassen, zustande gebracht. Der Behandlungsunterschied, der sich aus dieser Frist ergibt, ist nicht offensichtlich unvernünftig ».

B.6. Kraft Artikel 9 § 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof sind die vom Gerichtshof erlassenen Entscheide, durch die Nichtigkeitsklagen abgewiesen werden, verbindlich für die Rechtsprechungsorgane, was die durch diese Entscheide entschiedenen Rechtsfragen betrifft.

B.7.1. In Bezug auf den zweiten Teil der Vorabentscheidungsfrage ist in erster Linie darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 81/2011 (B.4.3, oben zitiert) bereits erkannt hat, dass die fragliche Bestimmung nicht als eine rückwirkende Bestimmung angesehen werden kann.

Des Weiteren wollte sich der Gesetzgeber eben nach dem vorerwähnten Entscheid Nr. 158/2009 richten, indem er mit sofortiger Wirkung eine Ausschlussfrist für die Vorlage einer Ersatzsteuer vorgesehen hat. Dadurch, dass er ebenfalls eine Übergangsregelung vorgesehen hat, hat er nicht bezweckt, den Ausgang von Gerichtsverfahren zu beeinflussen oder Rechtsprechungsorgane daran zu hindern, ein Urteil zu fällen.

Übrigens hat der Gerichtshof, der unter anderem zur Vereinbarkeit der betreffenden Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechte der Verteidigung befragt worden war, in seinem Entscheid Nr. 82/2011 vom 18. Mai 2011 Folgendes entschieden:

« B.10. Im Gegensatz zu dem, was in der präjudiziellen Frage angedeutet wird, macht der Gesetzgeber, indem er den Ausgangspunkt der sechsmonatigen Frist, die der Steuerverwaltung

aufgelegt wird, um das Rechtsprechungsorgan mit einer Ersatzsteuer zu befassen, auf das Datum festgelegt hat, an dem die gerichtliche Entscheidung zur vollständigen oder teilweisen Ungültigerklärung rechtskräftig wird, den Steuerpflichtigen nicht vollständig vom Verhalten der Verwaltung abhängig.

Der Steuerpflichtige kann nämlich selbst, indem er die für ihn günstige gerichtliche Entscheidung zur Ungültigerklärung zustellen lässt, die Frist für die Rechtsmittel einlegung gegen diese Entscheidung beginnen und dieser somit Rechtskraft verleihen lassen. Ihm fehlt also keine Handlungsmöglichkeit gegenüber der Steuerverwaltung, falls diese nicht innerhalb einer angemessenen Frist auf die Entscheidung zur Ungültigerklärung reagieren sollte. Wenn er in diesem Fall Kosten für die Zustellung der Entscheidung auf sich nehmen müsste, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Nachteil an sich im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechte der Verteidigung und demjenigen der Rechtssicherheit, stehen würde ».

B.7.2. Schließlich wird dem in Artikel 16 der Verfassung und in Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention nicht durch eine Übergangsregelung Abbruch getan, die auf dem allgemeinen Interesse, das darin besteht, einem Entscheid des Gerichtshofes Folge zu leisten, sowie auf der Notwendigkeit, alle Steuerpflichtigen gleichermaßen zur Staatskasse beitragen zu lassen, beruht.

Diesbezüglich erkannte der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 211/2004 vom 21. Dezember 2004 (B.5.3):

« Der Gesetzgeber konnte zur Wahrung der Interessen der Staatskasse und der Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz im Hinblick auf eine effiziente Eintreibung der gesetzlich geschuldeten Einkommensteuern den Standpunkt vertreten, dass eine Veranlagung, die für nichtig erklärt wurde, weil sie nicht gemäß einer gesetzlichen Regel festgelegt wurde, mit Ausnahme einer Regel bezüglich der Verjährung, von der Verwaltung erneut müsse festgelegt werden können. Die Festlegung einer Veranlagung in den Fällen, in denen die Steuer aufgrund des Gesetzes geschuldet ist, stellt nämlich eine Verpflichtung der Verwaltung dar, mit der die Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gewährleistet wird ».

Und in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 82/2011 erkannte der Gerichtshof:

« B.9. Der Gesetzgeber konnte vorsehen, dass der neue Artikel 356 des EStGB 1992 unmittelbar in Kraft treten würde, zumal es galt, einer durch den Hof festgestellten Verfassungswidrigkeit ein Ende zu setzen. Er konnte ebenfalls dafür sorgen, dass verhindert wurde, dass Steuerpflichtige, auf die die frühere Fassung von Artikel 356 des EStGB 1992 in der später für verfassungswidrig erklärten Auslegung angewandt worden war, wegen des sofortigen Inkrafttretens der neuen Bestimmung der Steuer entgehen würden, zu der sie gesetzlich verpflichtet waren ».

B.8. Daraus ergibt sich, dass die Vorabentscheidungsfrage verneinend zu beantworten ist.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz, mit dem Grundsatz des Rechts auf eine geordnete Rechtspflege, mit den Artikeln 13, 144, 146 und 159 der Verfassung und mit dem Schutz des Eigentumsrechts im Sinne von Artikel 16 der Verfassung und von Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 27. Februar 2014.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) M. Bossuyt